NUMER INWENTARZOWY — 20 STRON

Cena 30 groszy

Opłata pocztowa uiszczona gotówką

ORZECZNICTWO BUCHALTERYJNO-PODATKOWE

DWUTYGODNIK

Prenumerata kwartalna 1 zł. 50 gr.
wraz z przesyłką pocztową
Konto P. K. O. Nr. 22.308
Administracja Warszawa, Senatorska 8

REDAKTOR
Dr. EMANUEL ISERZON
Adwokat

Nr. 1 (2) Warszawa, 1 stycznia 1937 r. Rok II

Prosimy o wpłacenie prenumeraty za kw. I 1937 r. w kwocie 1 zł. 50 gr. na konto nasze w P. K. O. Nr. 22.308 (Księgarnia Prawnicza, Warszawa, Senatorska 8)

Dr. EMANUEL ISERZON

ODPISANIE NA ZUŻYCIE

Metody. Kiedy odpisania ustają? Opuszczanie okresów amortyzacyjnych. Ostatni okólnik.

Jak wiadomo, dla wyprowadzenia dochodu podlegającego opodatkowaniu należy potrącić z przychodu (między innymi) odpisanie na zużycie przedmiotów majątkowych (art. 6 ustawy o podatku dochodowym).

Istnieją dwie metody buchalteryjne uskuteczniania tych odpisów.

Metoda I (bezpośrednia). Zakupiliśmy maszynę za 10.000 zł. W bilansie zamknięcia umieszczamy cenę maszyny mniej 10% z tytułu odpisania na zużycie—9.000 zł., jako wartość tego obiektu. W drugim roku odpisujemy znów 10% od wartości poprzedniej (10.000 zł.) i szacujemy w bilansie drugiego roku wartość maszyny na 8.000 zł. i t. d.

Metoda II (pośrednia). Po upływie pierwszego roku używania maszyny umieszczamy w aktywach bilansu wartość jej w cenie nabycia—10.000 zł., zaś w pasywach bilansu — specjalną pozycję (o nazwie jej niżej) — 1.000 zł. Po upływie drugiego roku umieszczamy w bilansie w aktywach wartość maszyny znów według ceny nabycia, zaś w pasywach—specjalną pozycję 2.000 zł. Po upływie trzeciego roku używania maszyny znów umieszczamy w aktywach bilansu maszynę z wartością

pierwotną 10.000 zł., zaś w pasywach — specjalną pozycję 3.000 zł. i t. d. Wspomniana bierna pozycja bilansu, mająca na celu skorygowanie wartości maszyny umieszczonej w aktywach bilansu, ma różne nazwy: „fundusz szacunkowy“, „fundusz amortyzacyjny“, „rezerwa amortyzacyjna“, „kapitał amortyzacyjny“ i t. p.

Judykatura NTA uznała za prawidłowe obie metody. Sankcjonuje je również rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku dochodowym w art. 14 ust. 7 (DURP, 1936 r., poz. 301, Nr. 40): „W przypadkach prowadzenia ksiąg handlowych lub gospodarczych odpisania z tytułu zużycia mogą być uskuteczniane bądź bezpośrednio z wartości przedmiotów, podlegających zużyciu, bądź też przez wstawienie w pasywach bilansu kwoty, wyrażającej zmniejszenie się wartości w danym roku operacyjnym (gospodarczvm)“.

Metoda pośrednia umarzania ma tę wyższość nad bezpośrednią, że z każdego bilansu można wyczytać, jaka była pierwotna wartość inwestycyj i ile wynoszą w sumie dotychczasowe odpisy (prof. Skalski, Zasady inwentaryzowania i bilansowania, str. 72).

Niektórzy uważają za kwestię sporną w dziedzinie księgowości, *czy dopuszczalne są dalsze odpisy na zużycie, gdy na skutek dotychczasowych okresowych odpisań cała pierwotna wartość przedmiotu została już zamortyzowana* (H. W. Kona zbiorowa praca „Prawo o spółkach akcyjnych“, Szatensztejn, str. 258). Albowiem ze stanowiska gospodarczego odpisy dalsze mogą być uzasadnione przez wzgląd na cele amortyzacji. Amortyzacja ma na celu, między innymi, stworzenie z zysków rezerwy dla nabycia w przyszłości, w chwili gdy przedmiot stanie się już gospodarczo bezużytecznym, nowego obiektu. Należałoby stwierdzić, powiada Langrod, że podstawą umorzenia nie powinna być właściwie ani cena pierwotnego nabycia przedmiotu, podlegającego normalnemu zużyciu, ani suma inwestowana na jego produkcję (budowa domu, maszyny), ani wreszcie cena rynkowa, lecz wyłącznie— suma kosztów, jakie będą potrzebne w czasie, kiedy amortyzowany przedmiot ulegnie zniszczeniu i będzie zastąpiony przez inny, nowy. Wobec fluktuacji cen produkcji, wartości waluty i innych zmian natury gospodarczej i politycznej niepodobna tego przedtem ustalić i przewidzieć. Rozmiar czasu odkładania rezerw na ten cel nie może być ściśle określony, zwłaszcza, jeśli chodzi o budynki (Langrod, Komentarz do ustawy o państw. pod. doch., 1935 str. 101). — Z tego więc stanowiska można uzasadnić uskutecznianie odpisów nawet po tym, kiedy suma dotychczasowych odpisań zrównała się z pierwotną wartością przedmiotu.

Jednakże należy uznać za panujący i dziś niesporny już w dziedzinie księgowości pogląd, że amortyzację inwestycyj uwidacznia się w bilansach póty, póki amortyzacja nie dorówna pierwotnej wartości, która była podstawą odpisań.

Ponieważ jednak przedmiot inwestycyjny, który po całkowitej jego książkowej amortyzacji, jest jeszcze w przedsiębiorstwie używany, ma pewną wartość, nie może on być pominięty w bilansie. Ustalił się przeto zwyczaj, że w tych wypadkach umieszcza się w bilansach lat następnych wartość obiektu—1 zł. (pro memoria).

Ustawa o podatku dochodowym nie dotyka zagadnienia, czy po całkowitym książkowym zamortyzowaniu przedmiotu, dopuszczalne jest dalsze odpisywanie na zużycie.

NTA rozstrzyga to zagadnienie negatywnie: *„Nie można przy założeniu, że obiekt musi się zużywać co roku w pewnym procencie i że amortyzacja jest z tym zużywaniem się najściślej związana, przyznać istotnego znaczenia okolicznościom, że zamortyzowany już obiekt faktycznie jeszcze istnieje i jest nadal używany, lub że odpisy w latach poprzednich z tych czy innych powodów nie były przez płatnika dokonywane wcale lub w pełnej wysokości* (25 listopada 1933 r., L. rej. 2346/33).

Okólnik Ministerstwa Skarbu z dn. 18 listopada 1936 L. D. V. 24674/2/36 w sprawie odpisań na zużycie w podatku dochodowym (ob. niżej „Okólniki") rozstrzyga zagadnienie w ten sam sposób: *„Gdy suma odpisań w latach ubiegłych osiągnie wysokość, równą kwocie będącej podstawą amortyzacji, prawo do odpisań wygasa, nawet gdy dany przedmiot nie został wycofany z użycia".*

Jeśli kupiec przez jeden lub więcej okresów operacyjnych nie uskuteczniał odpisania na zużycie, czy może on rozpocząć amortyzację i kontynuować ją przez następne okresy aż do całkowitego zamortyzowania przedmiotu inwestycyjnego?

Zużycie przedmiotu inwestycyjnego w ciągu danego roku operacyjnego jest stratą tego roku. Zasadą bilansowania jest, że nie wolno przerzucać strat jednego roku bilansowego na drugi. *To też w zasadzie należy uznać, że, skoro kupiec nie dokonał za dany rok bilansowy odpisania na straty zużycia przedmiotu przez ten rok, nie może on uskuteczniać odpisania tej wartości w latach następnych* (ob. wyżej wyrok NTA).

Jeżeli przedsiębiorstwo wykaże w danym okresie operacyjnym stratę, niezależnie od odpisania na zużycie, uskutecznienie tego odpisania zwiększy stratę bilansową. Na przykład strata — 10.000 zł., odpisania na zużycie — 7.000 zł., czysta strata — 17.000 zł. W tym wypadku odpisanie na zużycie nie daje efektu gospodarczego—nie stwarza rezerwy na zakup w przyszłości zużytego przedmiotu. A że szpeci ono bilans, niektórzy przedsiębiorcy w okresach strat nie czynili takich odpisań, albo odpisywali mniej niż należało.

Z tego właśnie powodu sfery gospodarcze na konferencji w Ministerstwie Skarbu w dn. 6 października b. r. proponowały zastosowanie w tych wypadkach odpisów amortyzacyjnych w latach następnych aż do odpisania pełnej sumy amortyzacji.

W wyniku tego Ministerstwo Skarbu we wspomnianym wyżej okólniku „poleca *by władze skarbowe nie kwestionowały odpisań na amortyzację, dokonywanych do dnia 31 grudnia 1940 r. z tego powodu, że w latach ubiegłych odpisania... wcale nie były dokonywane".* Ten sam okólnik poleca władzom skarbowym, aby *nie kwestionowały odpisań na amortyzację, dokonywanych do dnia 31 grudnia 1940 r. z tego powodu, że w latach ubiegłych odpisania były nierównomierne.*

STANISŁAW ETTINGER
Adwokat

RACHUNKI NIEBANKOWE CUDZOZIEMCÓW W POLSCE

Stan prawny przed 27.VII.1936

Reglamentacja obrotu pieniężnego z zagranicą, wprowadzona w Polsce z dniem 27 kwietnia 1936 r. na mocy t. zw. „Dekretu Dewizowego" z dnia 26 kwietnia 1936 r, (DURP Nr. 32, poz. 249), *objęła również rachunki cudzoziemców, prowadzone przez zamieszkałe w kraju osoby oraz firmy, mające siedzibę w kraju.*

Pierwsze rozporządzenie wykonawcze Ministra Skarbu do dekretu dewizowego z dnia 26 kwietnia 1936 r., ogłoszone jednocześnie z dekretem dewizowym w Dzienniku Ustaw R. P., *zakazało wogóle prowadzenia bez zezwolenia Komisji Dewizowej rachunków cudzoziemców wszelkim krajowym osobom i firmom, nie będącym bankami dewizowymi.* Ten stan rzeczy spowodował znaczne trudności w obrocie gospodarczym, gdyż polskie prawo dewizowe bynajmniej nie przecięło obrotu towarowego i pieniężnego z zagranicą, a jedynie obrót ten zreglamentowało. Prowadzenie rachunków cudzoziemców jedynie przez banki dewizowe. będące z natury rzeczy w obrocie gospodarczym jedynie instytucjami pośredniczącymi i pomocniczymi, nie mogło, oczywiście, zastąpić odzwierciadlania dokonywanych tranzakcyj z zagranicą przez rzeczywistych kontrahentów tego obrotu, t. j. prowadzenia rachunków cudzoziemców przez osoby i firmy, dokonywujące obrotów z zagranicą.

Z tego też powodu Komisja Dewizowa już w pierwszym okresie swego istnienia udzieliła szeregu zezwoleń poszczególnym firmom na prowadzenie rachunków cudzoziemców, a ponadto w dniu 6 maja 1936 r. zezwoliła w okólniku Nr. 7 przedstawicielom handlowym firm zagranicznych, zapisanym do katastru terytorialnego właściwych Izb Przemysłowo-Handlowych, na prowadzenie rachunków swych *dotychczasowych* zagranicznych zleceniodawców.

Stan prawny po 27.VII.1936 r.

Zarządzenia powyższe nie były jednak wystarczające i dlatego też sprawa prowadzenia rachunków cudzoziemców przez osoby i firmy, nie mające uprawnień banków dewizowych, została uregulowana w drugim rozporządzeniu wykonawczym do dekretu dewizowego Ministra Skarbu z 24 lipca 1936 r. (DURP Nr. 57, poz. 419), które to rozporządzenie uchyliło uprzednio wspomniane rozporządzenie z dnia 26.IV.1936.

Zgodnie z § 14 p. 2 nowego rozporządzenia, *zezwolono osobom fizycznym i prawnym w kraju na prowadzenie rachunków dla cudzoziemców, z którymi mają rozliczenia z obrotów towarowych lub z innych tytułów.* Z treści przepisu wynika, że powyższe *uprawnienie jest bardzo szerokie*, gdyż dotyczy cudzoziemców, z którymi dana osoba lub firma pozostawała w stosunkach zarówno przed, jak i po wprowadzeniu regla-

mentacji dewizowej. Również pod względem przedmiotów uprawnienie idzie daleko, gdyż zezwala na prowadzenie rachunków z cudzoziemcami z *wszelkich tytułów, a więc nie tylko z tytułu obrotów towarowych.*

W ten sposób prawo dewizowe uznało w zupełności naczelną zasadę, wyrażoną między innymi w art. 54 Kod. Handl. i art. 82 Ordynacji Podatkowej, że księgi handlowe powinny być prowadzone tak, by ujawniały w całości rzeczywisty stan interesów.

Udzielone przez rozporządzenie wykonawcze osobom i firmom krajowym uprawnienie prowadzeuia rachunków cudzoziemców *w niczym jednak nie uszczupliło obowiązku tych osób i firm przestrzegania przy tranzakcjach z cudzoziemcami przepisów prawa dewizowego,* i tylko te tranzakcje wzgl. czynności mogą być podstawą księgowania, które bądź zgodnie z obowiązującymi przepisami dewizowymi nie wymagają zezwolenia Komisji Dewizowej, bądź też dokonane zostały na podstawie uprzednio uzyskanego zezwolenia.

Kompensata.

Ponato wyraźnie zastrzeżono w wyżej powołanym przepisie § 14 p. 2, że *księgowanie nie może prowadzić do kompensaty należności wzajemnych,* jeżeli na ich skompensowanie nie udzielono zezwolenia. Powyższy zakaz kompensaty zmienił w stosunku do cudzoziemców przepis art. 254 K. Z., stanowiący, że dłużnik ma prawo potrącania ze swego długu tego, co wierzyciel jest mu dłużny, o ile przedmiotem obu długów są sumy pieniężne i obie wierzytelności są wymagalne i zaskarżalne. Również zakaz kompensaty (potrącenia) ograniczył w pewnym stopniu możność prowadzenia dla cudzoziemców rachunków bieżących w ścisłym kodeksowym znaczeniu tego słowa (art. 533—541 K. H.), gdyż istotną cechą tego rachunku jest rozliczenie co pewien okres czasu wzajemnych należności, co ma najczęściej miejsce przez wyprowadzenie salda okresowego na skutek wzajemnych potrąceń.

Zdaniem naszym, nie należy uważać, że prowadzenie rachunków bieżących cudzoziemców jest w zupełności wykluczone. O tym—w następnym artykule.

ORZECZNICTWO W PRZEDMIOCIE KSIĘGOWOŚCI

Ze względu na okres inwentaryzacji umieszczamy poniżej aktualne w tej materii tezy.

9.

CEL KSIĘGOWOŚCI.

Przepis § 38 kodeksu handlowego niemieckiego nie obraca się w ciasnych ramach nakazanej kazuistyki, lecz otwiera pole do uzgodnienia potrzeb życiowych poszczególnych przedsiębiorstw z wytyczną zasadą prawa wykazywania w księgach handlowych poszczególnych zdarzeń gospodarczych obrotu handlowego przedsiębiorstwa w ciągu roku i wyniku księgowego jego działalności. NTA 17 października 1935 r., L. rej. 238/34 i 675/34 (OPA*), 1936 r., Nr. 1 poz. 1324).

§ 38 dawniej na obszarze byłego zaboru pruskiego obowiązującego kodeksu handlowego niemieckiego ma brzmienie następujące: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung ersichtlich zu machen". Brzmienie tego przepisu pokrywa się pod względem sensu z art. 54 obecnie obowiązującego kodeksu handlowego: „Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych". Redakcja § 38 k. h. niem. jest jednakże trafniejsza. Celem księgowości jest wykazanie a) biegu obrotów przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstw, b) stanu majątkowego kupca lub tylko danego przedsiębiorstwa (kupcowi wolno objąć księgami tylko przedsiębiorstwo, pomijając inny majątek, a nawet inne przedsiębiorstwa) i c) wyniku działalności kupieckiej (czystego zysku lub czystej straty). § 38 k. h. niem. podnosi momenty a) i c), zaś art. 54 nowego K. H. mówi o celu „ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych", zamiast „ujawnienia stanu majątku i biegu interesów handlowych". Oba przepisy pomijają wykazanie wyniku, jako celu księgowości. Trafne jest określenie prof. Skalskiego i Lulka, ob. niżej teza 10.

*) Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach adm. i pod., miesięcznik.

10.

CEL KSIĘGOWOŚCI.

Zadaniem księgowości kupieckiej jest wykazywanie liczebnie stanu majątkowego, dokonanych obrotów i osiągniętych wyników przedsiębiorstwa zarobkowego. Prof. Witold Skalski, Zasady inwentaryzowania i bilansowania, wydanie III, 1937, str. 6. Prof. Lulek, Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej, str. 84.

11.

DOWOLNY WYBÓR SYSTEMU I ZASAD KSIĘGOWOŚCI.

Sam fakt, że pewne zdarzenia natury gospodarczej przez księgi kupca

nie przeszły, nie koniecznie zmusza do wniosku, że one nie są prowadzone według zasad prawidłowej rachunkowości, ponieważ te zasady z istoty swej nie stanowią zamkniętego kompleksu pojęć sztywnych, lecz przeciwnie znajdują się one w stanie ciągłej i stopniowej ewolucji, a zatem też odpowiedź na pytanie, dotyczące niektórych takich zasad, nie zawsze będzie bezwzględnie jednakowa. NTA, 17 października 1935, L. rej. 238/34 i 675/34 (OPA, 1936, Nr. 1, poz. 1324).

Jak wynika z treści art. 54 K. H. (ob. wyżej teza 9) nie narzuca on ani zasad, ani systemu księgowości kupieckiej, wymaga jedynie, aby była ona zgodna z zasadami prawidłowej rachunkowości (ob. również Orzecznictwo Buchalteryjno-Podatkowe, Nr. 1, 1936, str. 8, teza 1).

12.

DOWOLNY WYBÓR SYSTEMU I ZASAD KSIĘGOWOŚCI.

Za prawidłowe uważać należy księgi handlowe wtedy, jeżeli ich forma, rodzaj i sposób prowadzenia zgodne są z istniejącymi w tej dziedzinie prawidłami. Prawidłami tymi są przepisy obowiązującego kodeksu handlowego, a w kwestiach, nieunormowanych w kodeksie handlowym, zasady buchalterii. NTA, 9 grudnia 1927, L. rej. 2581/25.

13.

DEFINICJA INWENTARZA. ZADANIA INWENTARYZACJI.

Z samego pojęcia inwentarza wynika, że jest to spis i wyliczenie majątku i długów osoby handlującej; w przeciwstawieniu do bilansu, który jest zestawieniem sumarycznym według kont aktywów i pasywów osoby handlującej, powinien inwentarz dawać dokładny obraz stanu majątkowego kupca w pewnym czasie przez wyliczenie poszczególnych części składowych jego aktywów i pasywów. Skoro inwentarz jest spisem majątku kupca, to z natury rzeczy wynika, że winien on obok danych, dotyczących wartości poszczególnych części składowych, zawierać także dane ilościowe przedmiotów, wchodzących w skład jego majątku. NTA, L. rej. 4768/27.

14.

OKREŚLENIE INWENTARZA. ZADANIA INWENTARYZACJI.

Inwentarz jest szczegółowym spisem majątku przedsiębiorstwa tak pod względem jakościowym i ilościowym, jak i wartościowym. Za pomocą inwentarza stwierdza się nie tylko stan majątku, lecz także kontroluje księgowość; inwentarz jest ponadto podstawą zamknięcia ksiąg szczegółowych, a w księgowości podwójnej — także księgi głównej. Prof. Skalski, dzieło wyżej cytowane str. 8.

5.

ZADANIE INWENTARYZACJI. CO POWINIEN ZAWIERAĆ INWENTARZ?

Przy rozpoczęciu czynności handlowych, a następnie z końcem każdego roku operacyjnego należy sporządzić inwentarz majątku ruchomego i nieruchomego przedsiębiorstwa oraz wszelkich należności i długów, czyli spisać wszystko to, co kupiec posiada, co jemu należy się i co on jest komu winien.—Przedmioty majątkowe, jak nieruchomości, ruchomości, urządzenia i

maszyny oraz towary, surowce, półfabrykaty, papiery wartościowe — winny być wymienione w inwentarzu z podaniem ilości sztuk lub wagi, ceny za jednostkę i wartości oraz z dokładnym opisaniem nazwy każdego z tych obiektów w taki sposób, aby z łatwością można było porównać go z rachunkiem nabycia.

Jeżeli na przykład remanent towaru zawiera przedmioty o tej samej nazwie, nabyte w kilku firmach i różniące się cenami, to należy w takim wypadku wymienić również nazwę firm, od których każdy z tych towarów został nabyty. Witkowski—Przepisy o księgach handlowych i bilansach, str. 79—80.

16.

CO POWINIEN ZAWIERAĆ INWENTARZ?

Komitet Naukowy Związku Księgowych w Polsce w związku z wejściem w życie nowego Kodeksu Handlowego (1 lipca 1934 r.; kodeks ten, jak wiadomo, nie precyzuje przepisów w przedmiocie zasad prawidłowej rachunkowości, lecz odsyła do nauki (ob. art. 54) opracował w krótkim zarysie podstawowe zasady systematyki buchalteryjnej. Ten komitet, obradując pod przewodnictwem prof W. Góry i przy udziale referenta prof. A. Bieńki, sprecyzował w kwestii systemu inwentarza następujące zasady.

W nagłówku inwentarza należy podać datę, na którą sporządzony jest inwentarz. Porządek składników inwentarza (nieruchomy, ruchomy, kasa i t. d.) winien być ten sam, co w bilansie. Jest pożądane, ażeby w końcu inwentarza było przeprowadzone porównanie stanu czynnego ze stanem biernym oraz wykazany był kapitał i wynik (czysty zysk lub czysta strata) *). Inwentarz winien być podpisany przez właściciela przedsiębiorstwa lub przez osoby tego właściciela zastępujące **). Obok podpisu umieszcza się datę. O ile przedsiębiorstwo nie zakłada osobnej księgi bilansów, bilans należy wpisać do księgi inwentarza.—Spis inwentarza może być sporządzony albo w jednej oprawionej księdze, albo w kilku oddzielnych wykazach inwentarzowych (ob. niżej teza 17). Jest wskazane, ażeby wykazy inwentarzowe (dotyczące poszczegolnych składników majątkowych) były oprawione. Jeżeli inwentarz nie jest sporządzany w jednej oprawionej księdze, a są prowadzone wykazy poszczególnych składników majątkowych, jeden wykaz może dotyczyć jednego składnika majątkowego lub pewnej grupy. Karty wykazu lub strony powinny być numerowane. Każdy wykaz inwentarzowy powinien być podpisany przez właściciela przedsiębiorstwa względnie osoby jego reprezentujące Obok podpisu mieścić się winna data. Każdy składnik bilansowy (główny) powinien być w wykazach oddzielnie podsumowany, a sumy uzyskane powinny być zgodne z sumami bilansu. („Normalizacja podstawowych zagadnień księgości, część I, Warszawa 1934).

17.

SPOSÓB PROWADZENIA INWENTARZA.

Brak w księdze inwentarzowej w da-

---

*) Tego samego zdania jest prof. W. Skalski, ob. „Zasady inwentaryzowania i bilansowania". wydanie III, Poznań 1937, str. 125—126.

**) „§ 2. Inwentarz i bilans podpisze kupiec; przy spółkach jawnych i komandytowych podpiszą wszyscy spólnicy, npoważnieni do prowadzenia spraw spółki"—art. 57 K. H.

cie sporządzenia bilansu szczegółowego zestawienia dłużników i wierzycieli, ruchomości, obcych walut — nie stanowi dostatecznego powodu do dyskwalifikacji ksiąg handlowych, jeśli istnieją szczegółowe pozaksiążkowe wykazy do sumarycznych pozycyj księgi inwentarzowej. NTA, 17 października 1935, L. rej. 238/34 i 675/34 (OPA, 1936, Nr. 1 poz. 1324).

NTA wypowiada pogląd, że inwentarz może składać się z dwóch części: 1) zestawienia aktywów i pasywów oraz 2) załączników do poszczególnych pozycyj inwentarza, zawierających szczegóły sumarycznych pozycyj wykazanych w samym zestawieniu. Jest to sposób uznany przez Komitet Naukowy Związku Księgowych w Polsce (ob. wyżej teza 16) oraz przez prof. Lulka (ob. glossę do poz. 1324 OPA, 1936, Nr. 1, str. 31).

18.

CO POWINIEN ZAWIERAĆ INWENTARZ?

Brak w inwentarzu danych dotyczących ilości poszczególnych przedmiotów, wchodzących w skład majątku firmy, uzasadnia uznanie ksiąg za n e prawidłowe. NTA, 29 stycznia 1930. L. rej. 4768/27.

19.

CO POWINIEN ZAWIERAĆ INWENTARZ? CZY TOWAR OTRZYMANY DO SPRZEDAŻY KOMISOWEJ WINIEN BYĆ WPISANY DO KSIĘGI INWENTARZOWEJ KOMISANTA?

Towar otrzymany do komisowej sprzedaży nie może być wpisany do księgi inwentarzowej. NTA, 27 kwietnia 1936, L. rej. 2270/34 (OPA, 1936, Nr. 7—8, poz. 1522).

Z uzasadnienia: „Według zasad buchalterii księga inwentarzowa należy do ksiąg zasadniczych, wobec czego powinna obejmować składniki majątku przedsiębiorcy. Towar więc, oddany komisantowi do sprzedaży, już z tego powodu nie może być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta, że nie stanowi on jego własności, a więc nie wchodzi w skład majątku jego przedsiębiorstwa".

Okólnik Ministerstwa Skarbu z dn. 3 października 1936, L. D. V. 8709/1/36 (ob. Orzecznictwo Buchalteryjno-Podatkowe Nr. 1, 1936 str. 11) zajmuje w tej sprawie odmienne stanowisko: „W inwentarzu towary komisowe, jakkolwiek nie stanowią własności komisanta, jednakże, zgodnie z dotychczasową praktyką, winny być umieszczone w aktywach pod właściwym mianem, według ilości, a ewentualnie również według wartości pieniężnych. Jednocześnie w pasywach należy wstawić równowartość tej pozycji jako prawo komitenta do wykazanego w aktywach towaru komisowego. Te same wartości należy wykazać w bilansie lub w dodatku do bilansu (poza bilansem), przy czym ilości towarów komisowych mogą być pominięte".

Prof. Góra w glossie do poz. 1522 OPA 1936 zajmuje stanowisko, że towar otrzymany do komisowej sprzedaży n i e powinien być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta; wystarczy, by otrzymanie towarów do komisowej sprzedaży było przedstawione w księgach pomocniczych.

20.

USTAWOWY OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA INWENTARZA.

Brak inwentarza uzasadnia zdyskwalifikowanie mocy dowodowej ksiąg

handlowych. — Brulion inwentarza, ani odnotowania ołówkowe w księdze inwentarzowej przedmiotów, które mają być przeniesione do inwentarza roku następnego, nie mogą zastąpić wymaganego ustawą inwentarza. NTA, L. rej. 2465/29.

Ustawowy obowiązek sporządzenia inwentarza wkłada na kupca art. 57 par. 1 K. H.: „Kupiec obowiązany jest przy rozpoczęciu przedsiębiorstwa, tudzież na koniec każdego roku obrotowego sporządzić inwentarz i bilans".

21.

OBOWIĄZEK SPORZĄDZANIA INWENTARZA PRZY ZAŁOŻENIU PRZEDSIĘBIORSTWA.

Nie ma obowiązku sporządzenia inwentarza przy założeniu przedsiębiorstwa, jeśli jego majątek składa się tylko z gotówki. NTA, 27 kwietnia 1936, L. rej. 2270/34 (OPA, 1936, Nr. 7—8, poz. 1522).

Z uzasadnienia: „W myśl zasad buchalterii, otwarcie poszczególnych rachunków w księdze głównej przeprowadza się przez rachunek bilansu, który się wedle inwentarza uznaje za wszystkie aktywa, a obciąża za pasywa i za majątek czysty. Jeżeli jednak przy założeniu przedsiębiorstwa majątek składa się tylko z gotówki, to wystarczy za nią obciążyć rachunek kasy, a uznać rachunek kapitału i w tym przypadku używanie rachunku bilansu jest zbyteczne. (Góra, Podręcznik księgowości, t. II str. 106). Jeżeli zaś zbędny jest rachunek bilansu, to oczywiście zbędne jest i sporządzanie inwentarza".

Tyle — NTA, powołując się na autorytet prof. Góry. Jednakże sam Góra w glossie do tego wyroku zaleca wpisanie do księgi inwentarzowej majątku, składającego się tylko z gotówki, a to w tym celu, by w tej jednej księdze mieć przedstawiony rozwój stanu majątkowego przedsiębiorstwa od samego jego początku. Góra zgadza się jednakże z poglądem wyroku NTA, że nieuczynienie tego nie dyskwalifikuje ksiąg handlowych.

22.

NIEZGODNOŚĆ MIĘDZY INWENTARZEM A KSIĘGĄ GŁÓWNĄ

Cyfrowe rozbieżności między danymi inwentarza a księgi głównej, dotyczące wierzytelności przedsiębiorstwa nie mogę przesądzić kwestii prawidłowości ksiąg handlowych, jeśli przedsiębiorstwo do chwili badania ksiąg nie dokonało ostatecznego zamknięcia rachunków i jeśli nie została ustalona przyczyna tej rozbieżności. NTA. 17 października 1935, L. rej. 238/34 i 675/34 (OPA, 1936, Nr. 1, poz. 1324).

Z uzasadnienia: „Cyfrowe rozbieżności między inwentarzem a księgą główną, dotyczące wierzytelności przedsiębiorstwa, nie mogą a priori przesądzać o prawidłowości ksiąg jako takich, jeżeli przedsiębiorstwo do chwili badania ksiąg nie dokonało ostatecznego zamknięcia rachunku, a zatym nie została ustalona przyczyna tej rozbieżności i nie ma jeszcze dostatecznych danych do wniosku, że ta rozbieżność nie zostanie wyjaśniona i usunięta. W konkretnym wypadku po raz pierwszy stwierdzono ową różnicę w protokóle z daty 19 kwietnia 1932, natomiast w protokóle z 13 grudnia 1932, ujawniającym wynik powtórnego badania ksiąg wskutek odwołania podatnika, organ kontrolny wyraźnie zaznaczył, że różnica ta obecnie jest wyjaśniona" (wyrok dotyczy wymiaru podatku przemysłowego za rok 1931).

Prof. Lulek w bardzo wnikliwej i na logice życiowej opartej glossie do wyżej powołanego wyroku NTA (OPA 1936, Nr. 1, poz. 1324) wypowiada się za tezą NTA i uzasadnia swój pogląd praktyką buchalteryjną.

23.

NIEZGODNOŚĆ MIĘDZY INWENTARZEM A STANEM KSIĄŻKOWYM.

Sam fakt istnienia różnicy między tanem książkowym a stanem rzeczywistym remanentu towarów w dacie sporządzenia bilansu nie daje podstawy do dyskwalifikacji ksiąg; dopiero ustalenie przyczyny zachodzących różnic może dostarczyć podstaw do wniosku o prawidłowości prowadzonej rachunkowości. NTA, 17 października 1935, L. rej. 238/34 i 675/34 (OPA, 1936, Nr. 1, poz. 1324).

Z uzasadnienia: „W konkretnym wypadku w księdze inwentarzowej remanent towarów na dzień bilansowy wykazano w ilościach mniejszych, aniżeli wykazywała księga magazynowa. Nie da się wprawdzie zaprzeczyć, że celem prowadzenia księgi magazynowej jest dostarczenie dokładnych danych ilościowych o rozporządzalnych zasobach towarowych przedsiębiorstwa w danej chwili, że zatym księga magazynowa winna wykazywać stan rzeczywisty tych zasobów. Zważywszy atoli, że wpisy do księgi magazynowej dokonywane są na podstawie dokumentów przychodowych i rozchodowych, nie można zgóry wykluczyć rozbieżności między stanem książkowym a stanem rzeczywistym. Chodzi tylko o to z jakiej przyczyny powstały różnice i jakiego są one rodzaju. Jeżeli różnice powstały wskutek zdarzeń, nieobracających się w sferze woli przedsiębiorcy, jak na przykład wskutek zniszczenia towaru lub innego ubytku zwyczajnego, wskutek kradzieży i t. p., to oczywiście nie mogą one prowadzić do wniosku, że rachunkowość jest prowadzona wadliwie. Celem uzgodnienia bowiem stanu książkowego remanentów towarowych ze stanem rzeczywistym pozostałości towarów sporządza się właśnie inwentarz, czyli szczegółowy spis towarów w dacie bilansowania i cyfrowe dane tego spisu porównuje się z wynikami zamknięć w aściwych rachunków. Spostrzeżone różnice są następnie przedmiotem badania przyczyny" (prof. Lulek w glossie w OPA wypowiada się za tą tezą).

24.

OSZACOWANIE REMANENTU TOWARÓW SPRZEDAWANYCH KOMISOWO.

Ocena wartości remanentu przez płatnika jest bez znaczenia, jeżeli sprzedaż towarów uskuteczniana jest komisowo. NTA, 20 stycznia 1930, L. rej. 3563/27.

25.

ZMNIEJSZENIE WARTOŚCI INWENTARZOWEJ TOWARÓW Z POWODU WYJŚCIA Z MODY WYCENIANYCH ARTYKUŁÓW.

Zmniejszenie wartości inwentarza, ocenionego według cen nabycia o pewną kwotę z tytułu wyjścia z mody wycenianych artykułów jest dopuszczalne zgodnie z art. 21 i 6 ustawy o podatku dochodowym oraz nie jest przeczne z zasadami kodeksu handlowego. NTA, 13 maja 1929, L. rej. 3775/27.

Wyrok ten ma zasięg szerszy. Jest zgodne ze zwyczajem kupieckim i zasadą rzetelności bilansu stosowanie przy szacunku remanentu powszechnie przyjętej zniżki procentowej dla towarów, ulegających

szybkiemu zepsuciu, zmniejszeniu wartości wskutek zmiany mody, wskutek nowych wynalazków i t. p. (ob. prof. Skalski — Zasady inwentaryzowania i bilansowania, str. 92, Rakower—Księgi handlowe, str. 37). Tego rodzaju postępowanie nie stanowi tworzenia t. zw. cichej rezerwy. Znajduje to oparcie również w przepisach prawa. Art. 58 K. H. stanowi: „W inwentarzach i bilansach należy wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać podług ich wartości rzeczywistej". Podstawą tej wartości jest cena nabycia lub cena wytworzenia; jeżeli jednak towary są notowane na giełdzie lub mają cenę rynkową i ta cena jest niższa od ceny nabycia, względnie wytworzenia, to wycenić je należy w inwentarzu i bilansie po cenie giełdowej lub rynkowej (prof. Skalski, dzieło wyżej cytowane str. 91).— Specjalnie dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych są miarodajne przepisy art. 249 i 424 K. H. identycznej treści: „Surowce, zapasy towarów i inne wartości, stanowiące przedmiot obrotu spółki, powinny być przyjęte do bilansu według wartości rzeczywistej, co najwyżej jednak w wysokości kosztów własnych, a gdyby koszty te były wyższe od ceny rynkowej w dniu bilansowym — nie powyżej ceny rynkowej".

I.

Z PRAKTYKI WŁADZ SKARBOWYCH

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie wystosowała do poszczególnych firm wezwanie do sporządzenia dokładnego wykazu wszystkich odbiorców i dostawców towarów w roku kalendarzowym 1936 według załączonego wzoru i na załączonych drukach. Izba Skarbowa w tymże wezwaniu przytacza jako motyw zmiany sposobu zbierania materiałów wymiarowych, że dotychczasowy sposób, jak wykazała praktyka, nie dawał gwarancji ścisłości i zgodności zebranych danych, co było powodem uciążliwej korespondencji. Wezwanie zakreśla jako termin ostateczny dla wysłania wykazów dzień 15 stycznia 1937 r. — Izba Skarbowa zaznacza w wezwaniu, że wykazy będą sprawdzone przez urzędników i buchalterów Izby,

Żądanie Izby Skarbowej jest uzasadnione przepisem § 1 p. art. 60 Ordynacji Podatkowej (DURP, 1936 poz. 134), na który też Izba w wezwaniu powołuje się. Natomiast, powszechne zastrzeżenie wywołuje zakreślony termin — 15 stycznia 1937 r.

Jest rzeczą fizycznie niemożliwą, a conajmniej wywołującą bardzo wielkie trudności—wykonanie dużej pracy, jaką jest sporządzenie żądanych wykazów, dotyczących setek osób — dostawców i odbiorców przedsiębiorstwa — w obecnym okresie gorączkowej pracy nad sporządzeniem inwentarza, nad uzgadnianiem danych księgowych firmy z danymi księgowymi dostawców i odbiorców i przygotowaniem danych do bilansu z rachunkiem strat i zysków. Poza tym zauważyć należy, że w tym okresie trudno sporządzić żądane przez Izbę Skarbową wykazy z taką ścisłością, iżby nie było niezgodności z odpowiednimi danymi, dostarczonymi Izbie przez dostawców i odbiorców, a to dlatego, że właśnie w tym okresie, jak zaznaczyliśmy, uzgadnia się księgi zwiazanych ze sobą firm.

Izba Skarbowa we wspomnianym wezwaniu pisze, że „nieotrzymanie w ciągu

dni siedmiu ewentualnej negatywnej odpowiedzi będzie uważane za przyjęcie do wykonania". Izba przez to daje do zrozumienia podatnikowi, że (jak to wynika z § 2 art. 60 Ordynacji Podatkowej) podatnik, w razie rzeczywistej trudności w dostarczeniu wspomnianych wykazów, jest uprawniony do zawiadomienia o tym wzywającej władzy skarbowej, która zarządzi sporządzenie odpowiednich odpisów i wyciągów własnymi siłami.

Zdaniem naszym, przedsiębiorstwa nie powinny uchylać się nawet w wypadku rzeczywistej trudności od dostarczenia żądanych danych. Leży to w ich własnym interesie. Ale, z drugiej strony, nie powinny dostarczać danych niedokładnych. Jeśli firma nie ma możności dostarczenia w terminie do 15 stycznia ścisłych, a przede wszystkim uzgodnionych z dostawcami i odbiorcami danych, powinna wystąpić do Izby Skarbowej z wnioskiem o przedłużenie terminu, uzasadniając wniosek odpowiednio do indywidualnych warunków.

OKÓLNIKI

ODPISANIE NA ZUŻYCIE

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU Z DNIA 18 LISTOPADA 1936 R.
L. D. V. 24674/2/36
w sprawie odpisań na zużycie w podatku dochodowym.
(Dz. Urz. Min. Skarbu Nr. 32 z 1936 r., poz. 976)

W związku z szeregiem wątpliwości, nasuwających się przy ocenie prawidłowości odpisań na zużycie przy ustalaniu dochodu podatkowego, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia co następuje:

I. Podmiot amortyzacji.

Pod tym względem rozróżniać należy:

a) **Osoby prawne, prowadzące prawidłowe księgi handlowe, a opodatkowane na zasadach art. 21 ustawy o podatku dochodowym,** którym nie przysługuje prawo do potrąceń z tytułu odpisów na zużycie, o ile odpisy te nie zostały wykazane w zatwierdzonym zamknięciu rachunkowym. Jedyny wyjątek od tej zasady ma miejsce — w myśl wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z dnia 19.XI 1934 r. L. Rej. 10032/32, podanego przez Ministerstwo Skarbu do wiadomości reskryptem z dnia 26.I 1935 r. L. D. V. 2047/2/35 w tym wypadku, gdy osoba prawna żąda potrącenia odpisań na zużycie od wartości przedmiotów majątkowych niewykazanych w bilansie zamknięcia miarodajnego roku operacyjnego, która to wartość, odpisana w latach ubiegłych na straty, została przez władze przy wymiarze podatku dochodowego za te lata zaliczona do inwestycji i włączona do dochodu podatkowego. Tego rodzaju pozabilansowe odpisania winny być przy ustalaniu dochodu podatkowego uwzględniane pod warunkiem szczegółowego wykazania wydatków zaliczonych w latach ubiegłych do inwestycji oraz wysokości żądanych potrąceń na zużycie.

b) **Pozostałych płatników podatku dochodowego,** którzy w każdym wypadku mają prawo żądać potrącenia odpisań na zużycie, bez względu na to, czy są obowią-

zani do prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych i czy odpisania na zużycie w księgach handlowych wykazali.

II. Przedmiot amortyzacji.

Stosownie do postanowień art. 6 ustawy o podatku dochodowym oraz § 14 rozporządzenia wykonawczego, amortyzacji podlegać mogą maszyny, budynki i wszelkiego rodzaju inwentarz martwy i urządzenia oraz nabyte odpłatnie prawa terminowe. Z przytoczonych przepisów wynika po nad to, że amortyzację traktować należy na jednym poziomie z kosztami uzyskania dochodu, albowiem nakład inwestycyjny w postaci np. nabycia maszyny w przedsiębiorstwie przemysłowym nie jest w istocie niczym innym, jak wyłożonym z góry kosztem uzyskania dochodu tych lat, na przestrzeni których nabyta maszyna jest w przedsiębiorstwie używana. Konsekwencją tej zasady jest, iż nie mogą podlegać odpisaniom z tytułu zużycia przedmioty dzierżawione, ponieważ koszty ich nabycia względnie wytworzenia nie obciążają dzierżawcy.

Przepis § 14 rozporządzenia wykonawczego stanowiący, iż odpisania powinny odpowiadać rzeczywistemu zmniejszeniu się wartości, jakiemu uległy budynki, maszyny oraz inwentarz martwy i urządzenia w okresie miarodajnym do wymiaru podatku— wykłucza po nad to dopuszczalność amortyzowania takich urządzeń, które, przy ponoszonych w miarę potrzeby nakładach, zapewniających im zdolność do użytku według przeznaczenia, nie tracą stopniowo na wartości i, teoretycznie, trwać mogą okres nieograniczony. Do tego rodzaju urządzeń zaliczone zostały przykładowo okólnikiem Ministerstwa Skarbu z dnia 15.IX 1936 r. L. D. V. 23736/2/36 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr. 25, poz. 767) tory kolejowe. Oczywiście wyżej wspomniane nakłady podlegają zawsze potrąceniu z przychodów, o ile poniesione zostały celem utrzymania wartości i sprawności urządzenia na poziomie dotychczasowym; natomiast nakłady nadające urządzeniu większą wartość lub sprawność stanowią pozycję doliczalną zgodnie z przepisem art. 8 pkt 1 ustawy. Np. w razie wymiany szyn kolejowych na nowe cięższego typu, umożliwiające przelot cięższych pociągów, podlega opodatkowaniu różnica pomiędzy wartością szyn nowych a wartością szyn wycofanych z użycia.

III. Wartość, będąca podstawą amortyzacji.

1) Zasadniczo podstawę amortyzacji stanowi cena nabycia lub koszt wytworzenia amortyzowanego przedmiotu. Gdy nabycie występuje drogą spadkobrania, obliczać należy odpisania na zużycie od szacunku, przyjętego za podstawę wymiaru podatku spadkowego. Przy nabyciu drogą kupna do ceny nabycia dolicza się koszty transportu, cła i t. p. koszty, związane z wejściem w posiadanie.

2) Jeżeli cena nabycia, poniesiona przez obecnego właściciela, wyrażona jest w walutach b. państw zaborczych lub w markach polskich, a data nabycia jest wiadoma, należy zapłaconą cenę kupna przeliczyć na złote według relacji miarodajnej dla przerachowania zobowiązań prywatno-prawnych, a podanej w § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 maja 1924 r. (Dz. U. R. P. Nr. 42. poz. 441).

3) W wypadkach, w których cena nabycia, ustalona zgodnie z zasadami przytoczonymi w ust. 1) i 2), obejmuje zespół przedmiotów majątkowych, podlegających różnym stawkom amortyzacyjnym bądź nawet zupełnie nie podlegających amortyzacji (np. nabyto za cenę łączną majątek ziemski z udynkami, maszynami i inwentarzem, lub dom wraz z placem) — wartość poszczególnych rodzajów przedmiotów (maszyny, budynki drewniane i murowane, grunty) ustalić należy przez biegłych w granicach łącznej ceny kupna.

4) Jeżeli podstawa amortyzacji nie da się w myśl zasad powyższych ustalić,

wówczas należy ją określić posiłkując się wartością ubezpieczenia od ognia (z dodatkiem — przy budynkach — 10% na fundamenty), a w ostatecznym dopiero razie—przez biegłych, którzy winni ustalić wartość danego przedmiotu majątkowego na podstawie danych z okresu jego nabycia lub wytworzenia. Przy ustalaniu wartości budynków na podstawie wartości ubezpieczenia od ognia należy się posiłkować pierwszym oszacowaniem po wybudowaniu, a jeżeli chodzi o budynki będące w posiadaniu obecnego właściciela w okresie przed wprowadzeniem złotego, oszacowaniem miarodajnym do ubezpieczenia w roku 1924. Na podstawie wartości ubezpieczenia z roku 1924 przyjmować należy do amortyzacji budynki również wtedy, gdy wartość ich, obliczona w sposób przytoczony pod pkt. 2), jest niższa od tego szacunku.

5) U osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, oblicza się wysokość odpisań na amortyzację od ceny nabycia lub kosztów wytworzenia z uwzględnieniem ponadto szacunku wynikającego z bilansu otwarcia w złotych (rozp. Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 25.VI 1924 roku Dz. U. R. P. Nr. 55, poz. 542 oraz rozp. wykonawczego z dnia 1.VII 1924 r. Dz. U. R. P. Nr. 61, poz. 612) oraz z bilansu na 1.VII 1928 r., sporządzonego na podstawie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22.III 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr. 38, poz. 352).

IV. Roczna norma odpisu i dopuszczalny okres trwania amortyzacji.

Wysokość rocznego odpisania winna odpowiadać rzeczywistemu zużyciu w danym roku, wyrażającemu ubytek wartości amortyzowanego przedmiotu, spowodowany jego używaniem według przeznaczenia lub nawet bezczynnością, o ile wskutek bezczynności przedmiot podlega zniszczeniu.

Wysokość rocznych norm zużycia, które władze skarbowe przyjmować winny bez przeprowadzania dalszych dochodzeń, zawierają przepisy § 14 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku dochodowym. Odpisania obliczonego według tych norm nie należy kwestionować nawet wtedy, gdy amortyzowany przedmiot nie był czynny w przedsiębiorstwie w ciągu całego roku, np. maszynę zakupiono i uruchomiono w połowie roku. O ile jednak płatnik żąda wyższych potrąceń na amortyzację, wówczas należy wysokość rzeczywistego zużycia ustalić przez biegłych, którzy, przyjmując pod uwagę całokształt okoliczności świadczących o stopniu zużycia w danym roku, ustalają na tej podstawie teoretyczny okres używalności. Dzieląc wartość przedmiotu przez ilość lat tego okresu, utrzymujemy wysokość odpisu na dany rok.

Np. przedsiębiorstwo czynne było w roku 1935 w ciągu 16 godzin na dobę. Biegły, powołany do określenia stopnia zużycia maszyn, orzeka, że gdyby maszyny te stale pracowały przez 16 godzin w ciągu doby, wówczas zużyłyby się w okresie 7 lat od daty nabycia. Dzieląc wartość maszyn, np. 70.000 zł. przez 7, otrzymujemy dopuszczalny odpis nie na rok 1935 w wysokości zł. 10.000.

Gdy suma odpisań w latach ubiegłych osiągnie wysokość równą kwocie będącej podstawą amortyzacji, prawo do odpisań wygasa, nawet gdy dany przedmiot nie został wycofany z użycia.

Ministerstwo Skarbu poleca również, by władze skarbowe nie kwestionowały odpisań na amortyzację, dokonywanych do dnia 31 grudnia 1940 r. z tego powodu, że w latach ubiegłych odpisania były bądź nierównomierne, bądź też nawet wcale nie były dokonywane.

V. Księgowanie amortyzacji.

1) Z punktu widzenia podatkowego jest rzeczą obojętną, czy płatnik uwidacznia w księgach odpisania na zużycie przez tworzenie w pasywach bilansu funduszu amor-

tyzacyjnego, nie zmniejszając pierwotnej wartości przedmiotów wykazanej w aktywach, czy też odpisuje amortyzację bezpośrednio z wartości amortyzowanych obiektów. Należy jednak mieć na uwadze, że przy drugim sposobie księgowania amortyzacji podstawą do ustalenia wysokości odpisu przez zastosowanie procentowych potrąceń jest zawsze jedna i ta sama wartość pierwotna, a nie wartość każdocześnie wykazana w bilansie otwarcia.

2) Obliczając wysokość straty lub zysku na skutek wycofania lub sprzedaży amortyzowanego przedmiotu, należy, przyjmując cenę jego nabycia jako pozycję rozchodową, uwzględnić jednocześnie sumę dotychczasowych odpisań jako pozycję przychodową.

VI. Uwagi dotyczące osób prawnych.

Jak już wspomniano w ust. IV zarządzenia niniejszego, prawo do odpisań wygasa, gdy łączna suma odpisań osiągnie wysokość równą kwocie będącej podstawą amortyzacji , nawet gdy dany przedmiot jest nadal w przedsiębiorstwie używany.

Zasadę tę należy brać w szczególności pod uwagę przy wymiarze podatku dochodowego dla osób prawnych, które bardzo często obliczają odpisy na amortyzację od globalnej sumy wartości bilansowej maszyn, urządzeń i t. p., nie uwzględniając zupełnie stopnia dotychczasowego zamortyzowania poszczególnych przedmiotów, względnie grup przedmiotów, pochodzących z tego samego okresu operacyjnego. Przy takim sposobie postępowania zdarzyć się może, iż za podstawę amortyzacji przyjęta została wartość przedmiotów już całkowicie zamortyzowanych. Ma to miejsce w szczególności o ile chodzi o maszyny, amortyzowane z reguły w okresie lat dziesięciu. Ponieważ od chwili sporządzenia złotowych bilansów otwarcia okres dziesięcioletni już upłynął, przeto ustalenie właściwe podstawy do obliczania odpisań na amortyzację maszyn, posiada z punktu widzenia dokładnego oszacowania dochodu podatkowego, znaczenie istotne. Dlatego też władze wymiarowe winny, w oparciu o postanowienie art. 71 oraz art. 83 ordynacji podatkowej (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr. 14, poz. 134) żądać sporządzania i przedstawiania **wykazów, zawierających wartość majątku według bilansu otwarcia w złotych (rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 25.VI. '924 r. — Dz. U. R. P. Nr 55, poz. 542) z podziałem na grupy, podlegające różnym stawkom amortyzacyjnym (maszyny, budynki itp.) oraz przybytki i ubytki po bilansie otwarcia w złotych za każdy rok oddzielnie, jak również dokonane odpisy na amortyzację za poszczególne lata w każdej grupie.**

Powyżej przytoczone zasady ustalania dopuszczalnej wysokości odpisań na zużycie stosować winny władze skarbowe również wtedy, gdy przedstawione na uzasadnienie prawidłowości amortyzacji tabele amortyzacyjne nie odpowiadają wymogom wynikającym z niniejszego zarządzenia

VII. Uwagi końcowe.

Wreszcie Ministerstwo Skarbu poleca nie kwestionować podstawy amortyzacji, która była uwzględniona dotychczas przy stosowaniu odpisań na zużycie już dokonanych, jeżeli wysokość tej podstawy nie odbiega w sposób zbyt rażący od zasad ustalonych w okólniku niniejszym.

Podsekretarz Stanu:
(—) **F. Świtalski.**

USTAWY, ROZPORZĄDZENIA I ZARZĄDZENIA

Dziennik Ustaw R. P. Nr. 89. z dn. 30 listopada 1936 r.

Rozporządzenie Rady Ministrów — w sprawie ulg w opłatach od pojazdów mechanicznych na rzecz Państwowego Fnnduszu Drogowego (poz. 619).

Rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych o komisji kwalifikacyjnej do stwierdzania praktycznej umiejętności fachowej osób uprawnionych do kierowania robotami budowlanymi i sporządzania projektów tych robót (poz. 622).

Dziennik Ustaw R. P. Nr. 90. z dn. 7 grudnia 1936 r.

Rozporządzenia P. R.: — w sprawie tymczasowego wprowadzenia w życie niektórych postanowień protokułu dodatkowego do prowizorycznego układu handlowego między Polską i Francją (poz. 623); w sprawie tymczasowego wprowadzenia w życie postanowień układu między Polską i Szwajcarią, dotyczącego likwidacji sum wpłaconych do odnośnych instytucyj kompensacyjnych na rzecz wierzycieli polskich i szwajcarskich podpisanego w Warszawie w dniu 19 listopada 1936 r. (poz. 624).

Rozporządzenia Ministrów: — Sprawiedliwości o niszczeniu odpisów protestów weksli i czeków (poz. 625); — Skarbu w sprawie zmiany rozporządzenia o upoważnieniu urzędów celnych do przeprowadzenia dochodzeń i rozstrzygania spraw karnych skarbowych oraz ustaleniu okręgów ich terytorialnej właściwości (poz. 626); — Skarbu o izbach rozrachunkowych (poz. 627); — Opieki Społecznej o czasowym zmniejszeniu liczby dni pracy uważanych za tydzień podlegania obowiązkowi zabezpieczenia na wypadek bezrobocia w odniesieniu do niektórych kategorii sezonowych (poz. 628).

Dziennik Ustaw R. P. Nr. 91. z dnia 15 grudnia 1936 r.

Rozporządzenie P. R. — w sprawie tymczasowego wprowadzenia w życie postanowień porozumienia między Polską a Szwajcarią w formie wymiany not, dotyczących wzajemnego udzielenia kontygentów na tkaniny wełniane i plecionki do kapeluszy (poz. 653).

Rozporządzenie Rady Ministrów — o zasadach podziału nadwyżki kontygentu wewnętrznego cukru (poz. 634).

Rozporządzenie Ministrów: — Skarbu o uzupełnieniu taryfy celnej wywozowej (poz. 635); Skarbu o rejonach produkcji oraz o kontygencie wewnętrznym i zapasie cukru na okres kampanijny 1937/38 (poz. 636); — Skarbu o uchyleniu rozporządzenia z dnia 31 lipca 1935 r. w sprawie zwrotu cła przy wywozie zbóż, strączkowych nasion oleistych, produktów przemiału, grochu polerowanego i słodu (poz. 637).

Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu Nr. 32. z dn. 30 listopada 1936 r.

Okólniki: w sprawie przyjmowania przez urzędy na zabezpieczenie pretensji Skarbu Państwa weksli własnych, nie zaopatrzonych w indosy, a wystawionych przez samych dłużników (poz. 960); w sprawie zwolnienia niektórych towarów od pozwoleń przywozowych Ministerstwa Przemysłu i Handlu (poz. 972); w sprawie zwalniania od zakazu przywozu towarów, nadsyłanych w przesyłkach pocztowych (poz. 973); w sprawie podatku dochodowego z tytułu kumulacji wynagrodzeń, wypłacanych zagranicą (poz. 974); w sprawie opodatkowania różnic kursowych u osób fizycznych, prowadzących księgi handlowe (poz. 975); w sprawie odpisań na zużycie w podatku do-

chodowym (poz. 976); w sprawie ulg przy nabywaniu świadectw przemysłowych na rok 1937 (poz. 978).

Okólniki Komisji Dewizowej—w sprawie przemysłu filmowego(poz. 977); w sprawie przekazywania należności za importowaną wełnę surową i czesaną (poz. 977).

Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu Nr. 33 z dnia 10 grudnia 1936 r.

Okólniki: w sprawie dokonywania potrąceń na pokrycie zaległości podatkowych z należności dostawców Monopolu Spirytusowego i Tytoniowego (poz. 998); w sprawie komisowej sprzedaży benzyny ze stacyj benzynowych (poz. 999).

Okólnik Komisji Dewizowej: w sprawie zmiany przepisów okólnika w przedmiocie kontygentu dewizowego na uregulowanie należności za bawełnę (poz. 1001).

KALENDARZ PODATKOWY

W styczniu 1937 roku są płatne następujące podatki:

Do 5 stycznia 1937 r.—podatek od energii elektrycznej pobrany przez sprzedawcę energii elektrycznej w czasie od 16 do 31 grudnia 1936 r,

Do 7 stycznia 1937 r.—podatek dochodowy od uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłaconych przez służbodawcę w grudniu 1936 r.

Do 20 stycznia 1937 r. podatek od energii elektrycznej, pobrany przez sprzedawcę energii elektrycznej w ciągu pierwszych 15 dni stycznia 1937 r.

Do 25 stycznia 1937 r. — zaliczka miesięczna w wysokości podatku od obrotu osiągniętego w miesiącu grudniu 1936 r. przez a) przedsiębiorstwa handlowe I i II kategorii świadectw, prowadzące prawidłowe księgi handlowe, b) przedsiębiorstwa przemysłowe I, II, III, IV i V kategorii świadectw, prowadzące prawidłowe księgi i c) spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie, a nadto inne przedsiębiorstwa, które są obowiązane do publicznego ogłaszania sprawozdań o swych operacjach lub do składania sprawozdań do zatwierdzenia.

Do 25 stycznia 1937 r. — zaliczka w wysokości podatku od obrotu za ubiegły kwartał (IV kwartał 1936 r.) przez wszystkich płatników, prowadzących prawidłowe księgi handlowe.

Nadto płatne są zaległości odroczone lub rozłożone na raty z terminami płatności w styczniu oraz podatki, na które płatnicy otrzymali nakazy płatnicze z terminem płatności w styczniu 1937 r.

DEKLARACJE PODATKOWE NA R. 1937.

Deklaracje na rok 1937 do wymiaru podatku od plakatów i szyldów, od zbytku mieszkaniowego, od psów i opłaty za zużycie bruków oraz przesłane właścicielom nieruchomości wykazy osób posiadających obiekty podatkowe należy składać w wydziale finansowym Zarządu Miejskiego (ul. Senatorska nr. 14) według następującej kolejności:

dnia 2.1 1937 roku — okręg policyjny 1, 2 i 3, dn. 4.1. 1937 r. — okr. pol. 4, dn. 5.1. 1937 r. — okr. pol. 5, 6, i 7, dn. 37 r. — okr. pol. 8 i 9, dn. 8.1. 37 r. — okr. pol. 10 i 12, dn. 9.1. 1937 r. — okr. pol. 13, 14 i 15, dn. 11.1. 37 r. — okr. pol. 16, 17 i 18, dn. 12.1. 37 r.—okr. pol. 19, 20 i 22, dn. 13.1. 37 r.—okr. pol. 23 i 24, dn. 14.1. 37 r.—okr. pol. 25 oraz dn. 15.1. 1937 r.—okr. pol. 26.

PORADNIA

Wytwórnia, Łomża. Stan faktyczny. Wytwórnia zaprowadziła w najmowanym pomieszczeniu instalację elektryczną w roku operacyjnym 1935 i potraktowała ten wydatek jako koszt potrącalny, dokonywując odpowiedniego spisania na rachunku strat i zysków za r. 1935. Władza wymiarowa nie uznała tego wydatku za potrącalny i, nie kwestjonując prawidłowości ksiąg handlowych, dopisała go do zysku bilansowego. Wymiar podatku dochodowego uprawomocnił się. Wobec tego, że wydatek spisano w roku 1935, nie figuruje on w księgach handlowych za rok 1936. Zapytuje Pan, czy istnieje możliwość uwzględnienia w księgach handlowych za 1936 rok amortyzacji wydatku na instalację elektryczną, jako wydatku inwestycyjnego.

Słuszność wymaga, żeby płatnik, który omyłkowo potraktował wydatek inwestycyjny jako potrącalny i przez to uniemożliwił sobie książkową amortyzację tego wydatku jako inwestycyjnego, odzyskał tę możność w tym wypadku, gdy władza wymiarowa doliczyła wydatek inwestycyjny do zysku bilansowego przy wymiarze podatku dochodowego. Nie ma przeszkód do uskutecznienia w tych warunkach amortyzacji (odpisania na zużycie) w sposób pozaksiążkowy. Stanowi o tym wyraźnie okólnik Ministerstwa Skarbu z dn. 18 listopada 1936. L. D. V. 24674/2/36. Istniała wątpliwość, czy osoby prawne, prowadzące prawidłowe księgi handlowe, mogą w podobnych warunkach pozaksiążkowo zamortyzować wydatek inwestycyjny. NTA w wyroku z dn. 19 listopada 1934 L. rej. 10032/32 uznał, że osoba prawna może dokonać odpisania na zużycie od wartości przedmiotów majątkowych niewykazanych w bilansie zamknięcia miarodajnego roku operacyjnego, o ile ta wartość odpisana jako potrącalna na straty w latach ubiegłych została przez władze przy wymiarze podatku dochodowego za te lata zaliczona do inwestycji i doliczona do zysku bilansowego; tego rodzaju pozabilansowe odpisanie winno być przy ustalaniu dochodu podatkowego uwzględniane pod warunkiem szczegółowego wykazania wydatków, zaliczonych w latach ubiegłych do inwestycji.

Kabe. Warszawa. Jeżeli akt zbycia nie wymienia, ani nie wyłącza żadnego elementu przedsiębiorstwa zbywanego rozumie się, że zbycie obejmuje „wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa jako zorganizowanej całości, w szczególności: 1. firmę, znaki towarowe i inne oznaczenia, indywidualizujące przedsiębiorstwo; 2. księgi handlowe..." (art. 40 K. H.) Z tego przepisu, zdaniem naszym, nie wynika, by nabywca przedsiębiorstwa nie miał prawa założyć nowej księgowości. Rzecz jasna, że powinna ona stanowić dalszy ciąg księgowości poprzedniej. — Akt sprzedaży przedsiębiorstwa może wyłączyć ze sprzedaży wierzytelności. Przez to akt nie traci charakteru zbycia przedsiębiorstwa. (ob. prof. Allerhand, Kodeks Handlowy, Komentarz, str. 86, uwaga 19: „W umowie ze zbywcą można wyłączyć niektóre przedmioty, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, albo pewien gatunek przedmiotu, jak surowce, towary, wierzytelności i t. p., przez co akt nie traci charakteru zbycia przedsiębiorstwa").—To też życzenie Pana, aby w związku z wyłączeniem ze sprzedaży wierzytelności, księgi handlowe nie przeszły na nabywcę, może być zrealizowane. W tym wypadku nabywca będzie musiał założyć nową księgowość.

Księgowy Sz. Warszawa. Zagadnienie, czy **brak niektórych dowodów na pozycje książkowe,** uprawnia władzę wymiarową do zdyskwalifikowania ksiąg jako nieprawidłowych, należy do „przeklętych" zagadnień postępowania wymiarowego. Judykatura NTA skłania się do poglądu, że brak niektórych dokumentów uprawnia władzę wymiarową do zdy-

skwalifikowania ksiąg, ale nie obliguje jej do tego. Profesor Góra (glossa w OPA 1933 str. 710) wypowiedział pogląd, że, o ile chodzi o obroty, dla których przedłożenie dowodów autentycznych (t. j. pochodzących od osób trzecich) jest całkiem niemożliwe, nie należy dowodów takich żądać. Prof. Góra jest przeciwnikiem tak zwanych dowodów dorobionych (wewnętrznych). „Sądzić należy, powiada prof. Góra, że zamiast przywiązywać wagę do tego rodzaju pseudo - dowodów, słuszniej byłoby tranzakcje, o których mowa, wogóle zwolnić od obowiązku udokumentowania, tym bardziej, iż wysokość obrotów towarowych w większości wypadków da się obliczyć pośrednio przez porównanie początkowego z końcowym inwentarzem, z uwzględnieniem otrzymanych faktur, osiągniętego zysku i t. d., że poza tym przychodowa strona ksiąg handlowych ma sprawdzian w ich stronie rozchodowej, czyli, że nieznane dochody na podstawie znanych wydatków z dość dużą dokładnością dadzą się obliczyć”. Prof. Lulek nie jest przeciwnikiem tak zwanych dowodów wewnętrznych przy tranzakcjach, dokonywanych na targach, w podróży, przy wielu wydatkach reprezentacyjnych napiwkach i t. p. (glossa w OPA, [Nr. 1. 1936, poz. 1324). Komitet Naukowy Związku Księgowych w Polsce pod przewodnictwem tegoż prof. Góry uchwalił zasadę, że „każdy zapis w dzienniku powinien być udokumentowany”.

ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE DO USTAWY O PODATKU PRZEMYSŁOWYM

Po zamknięciu numeru otrzymaliśmy Dziennik Ustaw (Nr. 93), w którym (poz. 649) zostało ogłoszone Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 11 grudnia 1936 r. o wykonaniu ustawy o państwowym podatku przemysłowym. Temu rozporządzeniu poświęcimy artykuł w następnym numerze naszego czasopisma.

Prenumerata: kwartalna wraz z przesyłką 1 zł. 50 gr. Zagranicą zł. 2.—
Ceny ogłoszeń: 1 str. zł. 100, $^1/_2$ str. zł. 55, $^1/_4$ str. zł. 30, $^1/_6$ str. zł. 25, $^1/_8$ str. zł. 20

Redakcja: Warszawa, Zielna 12 m. 7 tel. 245-31
Administracja: Warszawa, Senatorska 8, tel. 516-50

Konto P. K. O. 22.308 — Przekaz rozrachunkowy Orzeczn. Buchalt. - Prawn. Nr. 176

Redaktor odpowiedzialny: **Józef Filip Hoppenfeld** Druk. Wydawn., Warszawa, Kacza 15